

# 对完善我国税制结构的思考

杨 春 梅

税制结构是指税种构成的布局,它是税制中一个非常重要的战略问题。而税制结构的核心是主体税种的选择及其格局,它合理与否会从总体上影响税制结构,进而影响到税收职能作用可否有效的发挥。改革开放以来的多次税制改革,使我国已初步建立起了以流转税和所得税为双主体的税制格局。社会主义市场经济体制的建立客观上要求更加明确和强化这种双主体格局。具体地说,就是加强所得税的主体税种地位。但是1994年税改以后的税制结构则与此要求相背,所得税的主体地位基本丧失。其原因何在,应如何按照市场经济的要求进一步完善我国的税制结构?本文就此作一初探。

## 一、社会主义市场经济体制的建立客观上要求增强所得税的主体税种地位

合理税制的衡量标准是税收整体功能的有效发挥。即包括筹集财政收入、调控和稳定宏观经济、调节收入分配、贯彻社会公平原则等方面。各种税因其性质不同其作用也是不同的。作为主体税应在实现上述目标上发挥主导作用。流转税和所得税因各有其优点和不足,所以单独以哪种税为主体税都难以全面发挥税收的作用。流转税的突出优点是保证财政收入,其调控功能在计划经济时期具有重要的意义,它可以配合价格调节企业利润,进而调节企业的生产与消费。但随着市场经济体制的建立,流转税的调控功能将弱化。而所得税则会起到补充流转税之不足、稳定宏观经济、调节收入分配的重要作用。所以说,在市场经济条件下流转税和所得税双主体并重的格局将更为明确,所得税的地位将进一步提高。其依据具体包括以下几个方面:(1)是强化聚财功能的需要。税收收入应由几个主要税种来体现,否则,主体税种单一化,必会导致对个别税种的过度依赖,加剧国家财政收入波动的风险。流转税对经济增长速度的依赖性较大,其比重过大,意味着国家财源基础较为脆弱,一旦经济发生减速,就会引起其收入增长的减速。所以说,流转税受其所固有的较低税收弹性系数制约,比重过大,会遏制税收随GDP均衡增长。相比较之下,所得税收入弹性要高一些,因其税基是所得,税收增长一方面取决于国民收入总量扩张,另一方面还受成本、费用变化和经济效益的影响,而且在累进税制下税收增长有时还会超过税基增长,即出现税收增长超过GDP增长的情形,因此,从税收结构上强化税收弹性功能,就必须提高所得税所占的比重。(2)是强化对经济宏观调控的需要。流转税因与价格直接相关,在市场经济条件下,过于强调流转税的调控功能,则会产生负面影响。相比较而言,所得税不会影响商品的相对价格,对资源配置的干扰较小,而且因其具有税率累进性、税负直接性、政策适应性等特点,可以更好地适应市场经济的发展。同时累进制所得税对宏观经济具有自动稳定功能。流转税只能与国民生

产总值保持同步增长,而累进的所得税不仅可以随收入的增减变化而改变,而且其变化的速度往往快于国民收入变化的速度,因此它会对经济产生比流转税更大的拉力和推力,从而在经济过热时抑制通货膨胀,在经济萧条时刺激经济增长,市场机制事后调节的特点决定了经济的周期性波动成为市场经济国家不可避免的现象,所以说,发展市场经济,就应强化税收稳定经济的作用,也就应提高所得税在税制体系中的地位。(3)是增强税制公平性的需要。市场机制的高效率会带来社会成员间收入差距的扩大,而市场机制本身又难以解决这一问题。国家运用税收这一重要手段可以实现调节收入差距的目标。流转税因其所具有的累退性,加之税额具有相对转嫁性,难以有效地调节社会的收入分配。而所得税尤其是累进制的个人所得税在收入分配环节实施调节,且收入多者多交税,收入少者少交税,可以有效地缓解社会成员间的收入差距。综上所述,所得税对市场经济的适应性更强,因此说强化所得税的主体税种地位,使之与流转税并重是市场经济条件下优化税制结构的必然选择。

## 二、1994年税改以来我国主体税结构失衡的原因分析

从1994年税改后税制运行状况看,突出的问题是我国主体税种结构失衡。主要是流转税的比重过大,所得税的比重过小。以1996年为例,我国流转税收入为4380.2亿元,占税收收入总额的比重为63.39%,企业所得税和个人所得税收入为912.8亿元,占税收收入总额的比重为13.28%,与1994年和1995年相比,后者的比重虽有所上升,但仍然偏小。<sup>①</sup>与税改前的水平比较,即与80年代中后期和90年代初期的水平比较,其下降的幅度较大。

从横向即国家间税制结构比较看,尽管因各国类型不同且处在不同的发展阶段上,主体税的结构亦不同,但仍有大致的规律,流转税与所得税之比大体上为:高收入国家1:2,中等收入国家1:1,低收入国家2.5:1,我国则为4:1。显然,我国的税制结构趋向与上述规律相背,这是不正常的。它制约了税收职能作用的发挥,不能适应市场经济发展的需要。所以,要分析这种状况的原因,只有对症下药,制定可行的对策,才能有效地改善税制结构。

税制结构是经济在税制上的反映。流转税以经济总量为计税依据,其增长体现了发展规模的扩大,而所得税则是经济效益的体现,因此,从总体上看,所得税下降是近年来经济效益的日益滑坡所造成的。但是从所得税内部税种构成分析,主要的原因还在于经济结构变化后,税制结构与它的非适应性所致。我国现行的所得税种主要为国内企业所得税、个人所得税和涉外企业所得税。这些税种中,导致整个所得税占税收总额比重下降的主要是国内企业所得税。而其中主要是来自国有企业的所得税。1990年度,国内企业所得税占税收总额比重为30.7%,其后逐年下降,至1996年为12%。这其中主要是国有企业所得税大幅度地下降所造成的。国有企业所得税占税收总额的比重1990—1992年度稳定在16%左右;1993年降至11.6%,1994年为9.3%;1995年为9.1%,1996年进一步降至8%。也许从数字中可以得出一个结论,似乎国有企业的所得税负减轻了,其实则不然,国有企业税负对比其他经济成份,仍是较重的。导致这一比重下降实际是经济结构变化和税制改革使然。经济体制改革的深化使非国有经济成份获得了很大的发展,国有经济在经济中的地位和利润水平日趋下降。1989—1996年期间,从工业总产值看,国有企业在总产值中的比重从约53%下降到30%以下,同时集体企业在总产值中的比重从约36%上升到40%左右,其他所有制形式工业企业(包括三资企业)的比重上升最为明显,这类企业占工业总产值的比重提高了两倍,到1996年

<sup>①</sup> 引自国家税务总局科研所《优化税制结构》课题组:《优化税制结构的理论思考》,《税务研究》1998年第6期,第22页。

达到 30%，在独立核算的工业部门中，国有企业在利润总额中所占比重也已从 1990 年的接近 70% 下降到 30% 以下。<sup>①</sup> 国有企业利润相对比重下降，非国有企业利润相对比重上升，但是其各自的所得税并不是成比例升降，征管因素制约了来自非国有经济成份所得税收随税基的扩大而增加，而广泛存在的税收优惠又使三资企业的有效税负只相当于国内企业的一半。因此这必然会导致整个企业所得税所占比重的下降。再有，1994 年税改出台了目前实施的国内企业所得税，此项改革的许多方面也会影响到国内企业所得税所占比重下降，包括取消调节税、改变名义税率和改变折旧率等。1994 年税改后企业所得税所占比重仍逐年下降，这其中起主导作用的因素则是经济效益的下降。

导致所得税占税收比重下降还在于经济中要素收入构成变化所引致的税基转化的因素。考察总体要素收入的构成及其与相关税基的联系会发现，在其他条件不变的情况下，利润转化为劳动报酬（工资和非工资）会对企业所得税所占比重下降产生直接的影响。利润转化成劳动报酬，企业所得税税基转化成了个人所得税税基，从而使个人所得税税基扩大，但是，由于个人所得税未能吸纳所有的非工资收入，会导致所得税收入的流失。考察近几年 GNP 构成，个人收入在 GNP 中所占比重日趋上升，1993 年与 1978 年相比，个人收入在 GNP 中所占比重已上升了 14.8%。<sup>②</sup> 随着税基的扩大，1994 年税改后个人所得税确已出现快速增长，近 3 年递增的绝对额在 60 亿元左右，但近 3 年增幅是明显递减的。总之，国内企业所得税所占比重的下降并未因其他所得税比重的上升而得以弥补，所以整个所得税所占比重下降就是必然的。

此外，还有其他影响因素，如收费及较高的流转税负也会挤利，进而挤所得税。以我国主体税种增值税为例，与西欧国家相比，我国名义税率是 17%，但因税基差得太大，所以按实际可比口径计算的话，大概在 25% 以上，是较高的流转税水平，流转税负本可以转嫁给消费者负担，但由于种种原因，很多企业的流转税负并没有转嫁出去。

### 三、完善我国税制结构的建议

完善我国的税制结构，就应进行结构性调整，逐步扩大所得税所占比重。就这一目标的实现而言，关键的问题是我国是否具备扩大所得税的税源基础、管理水平和征税条件。我国现在的经济发展水平和城镇居民收入水平与本世纪初的英美两国相比大体相当或稍低一些。本世纪初的 1919 年，英国所得税占税收总额比重为 43%，同期，美国的这一比重则为 33%，由此可见，我国具备扩大所得税的物质基础。至于会计核算和税务管理水平，我国在总体上也高于一些发展中国家。当然，在税收征管中存在一些弊端，主要根源在于法规制度无力度，监控查处不到位，即主观人为因素较强。反过来说，在现代市场经济条件下，流转税的征收管理也并不全是理论认定的那样简便易行。尤其是我国在经济转轨时期，全面推行增值税的法制环境和征收管理难以配套，其征收管理比起企业所得税难度更大，问题更多。基于上述分析，我国实施税制结构调整战略，相应提高所得税所占比重是可行的。其思路是对所得税内部结构进行调整，重点由企业所得税转向个人所得税，企业所得税内的重点则由对国有企业的征收转向对非国有企业的征收。具体的建议包括：

1 强化个人所得税。个人所得税是完善税制结构的重中之重。据世界银行 1992 年统计，个人所得税在低收入国家财政收入中的比重在 6%—10% 之间，而我国的这一比重在 1996 年

<sup>①</sup> 资料来源：各期《中国统计年鉴》。

<sup>②</sup> 引自刘俊：《深化我国税制改革的几点思考》，《财经科学》1996 年第 3 期，第 37 页。

为 2.6%，1997 年为 3.09%。因此提高其比重是完全有潜力的。具体办法一是适度扩大个人所得税应税所得范围，削减减免税项目。可考虑对储蓄利息、股票红利等所得课税。而且随着人们收入水平的稳步提高，税基会不断扩大。二是实行分类综合所得税。目前，我国个人所得税征收中普遍存在的问题是将收入分解来规避税负，如将工资收入转为劳务报酬。因此，应实行分类综合所得税制，堵塞漏洞。三是建立合理的税率结构，对同一性质所得适用同一税率，而且对个体经营、承包者等属高收入者，应适用较劳动所得为重的税率，这样既可防止利用差别税率来减轻税负，又可实现对高收入者的调节。四是加强征管，突出重点。个人所得税中个体工商户生产经营所得税的比重呈逐年下降的趋势，反映了这部分收入征收难度较大且偷逃税比较多，因此，应强化这部分收入的稽查和征管，且应加大处罚力度。

2 统一内外资企业所得税。在制定统一政策时，对非国有经济尤其是三资企业的税收优惠措施要加以清理整顿，对于某些得不偿失、优惠导向不突出的优惠措施应予以取消。鉴于我国吸引的外资已达到一定规模，着重点应放在如何提高其质量上，可考虑再投资退税不应适用于所有项目，而只是对符合国家产业政策、科技含量较高、且达到一定规模的项目给予退税优惠。对于一般生产性经营项目的优惠也应予以取消。减少优惠，扩大税基，既可实现增收，又可创造公平竞争的税收环境。企业所得税的征管重点应适时地转向非国有企业，要增强对这些企业法规制度的执行力度，强化监督检查处，力争使实征税额相当于应征税额，采取上述措施，就一定会使企业所得税的比重趋于上升。

3 调整流转税内部结构。应调整增值税过高的税负水平，在目前增值税由生产型转为消费型尚不可行的条件下，应考虑适当降低增值税的基本税率，可调低至 13% 左右。目前有人提出应将增值税由生产型转为收入型作为过渡。但笔者认为，收入型增值税的突出问题是无法采用规范的发票抵扣方法，会使征管难度更大。因此不宜采用。还是待条件成熟后由生产型转为消费型。再有就是应降低小规模纳税人的征收率，以平衡小规模纳税人的税收负担。消费税的改革应着眼于扩大征税范围，应税范围应延伸到高级娱乐业和特殊服务业，应税项目可以增加到 30—40 个。即由有限型过渡到中间型。这也符合世界范围内消费税改革完善的发展趋势。同时相应调整税率结构，并将征税环节由生产环节改为消费环节，扩大税基，堵塞偷税漏洞，增加收入，提高调控力度。

总之，通过上述调整，增值税让出的税负空间由消费税和所得税补位，在所得税内部，国有企业所得税下降的比重由非国有企业所得税和个人所得税补位，就会实现主体税种结构的有效改善，使税制结构朝着合理的模式转化。

参考文献:

- 1 邓子基：《财政理论专题研究》，中国经济出版社，1998 年。
- 2 辽宁省税务学会课题组：《论我国双主体税制结构的构建》，《税务研究》1997 年第 12 期。
- 3 孙钢：《我国个人所得税的评价及完善》，《税务研究》1998 年第 11 期。
- 4 徐铿等：《中国：税收占国内生产总值比率下降原因探究》1998 年 2 月。

(作者单位：厦门大学财政金融系博士生 长春税务学院讲师 长春 130021 责任编辑：梁洪学)